

Roche

Sağlık Hukuku'nda Dünyadaki Son Gelişmeler



**SAĞLIK HUKUKU'nda
DÜNYADAKİ SON
GELİŞMELER**

İSTANBUL, 2009

Bu kitap, Marmara Üniversitesi Rektörlüğü, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi ve Roche Müstahzarları Sanayi Anonim Şirketi arasında akdedilen 16.04.2007 Tarih, L07030-31 Referans numaralı sözleşme kapsamında, Roche Müstahzarları Sanayi A.Ş.'nin sağlanmış olduğu burs ile 2007-2008 yıllarında yurt dışında Sağlık Hukuku alanında bilimsel ve akademik çalışma yapmış olan Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyeleri ve Öğretim Görevlilerinin hazırlamış oldukları makalelerden oluşmaktadır.

Bu yayıyla ilgili olarak Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundan doğan her türlü haklar saklıdır. Yayınnın tamamının veya bir bölümünün izinsiz olarak herhangi bir şekilde çoğaltılması yasaktır.

Bu yayındaki makalelerde belirtilen görüşler yazarlara aittir. Yayın Kurulu, makalelerde ileri sürülen görüşlerden dolayı sorumluluk kabul etmez.

Eserlerdeki yazılar teslim olundukları tarihler itibarıyle günceldir.

İÇİNDEKİLER

ALMAN FEDERAL PATENT MAHKEMESİ VE YARGITAY	1
KARARLARI İŞİĞİNDA İLAÇ MARKASI OLAMAYACAK İŞARETLER VE MARKALAR ARASI BENZERLİK (Prof. Dr. Lerzan Yılmaz)	
SAĞLIK MESLEĞİ MENSUBUNUN SUÇU BİLDİRME..... YÜKÜMLÜLÜĞÜ (TCK m. 280) (Doç. Dr. Ayşe NUHOĞLU)	17
CEZA MUHAKEMESİ HUKUKUNDA HEKİMİN MESLEK SIRRINI SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ (Doç. Dr. Hamide ZAFER)	33
HEKİMİN TİBBİ MÜDAHALELERDEN KAYNAKLANAN..... CEZAİ SORUMLULUĞU (Doç. Dr. A. Caner Yenidünya)	65
TÜRK ve ALMAN HUKUKUNDA "İLAÇ" ve İLACA İLİŞKİN ÖNEMLİ BİRKAÇ HUSUS (Doç. Dr. Özlem YENERER ÇAKMUT)	87
SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİ (Yrd.Doç.Dr. Melikşah YASİN)	103
ÖTANAZI (Yrd. Doç. Dr. Murat YAVAŞ)	137
HEKİMİN SORUMLULUĞU DAVALARINDA..... OBJEKTİF İSPAT YÜKÜ (Arş. Gör. Derya KESKİNCİ-KAPTAN)	159
TİBBİ MÜDAHALELERDE İRADİ TEMSİLCİ TAYİNİ (Arş. Gör. K. Ali SONAT)	175
TİBBİ MÜDAHALEDE HEKİMİN AYDINLATMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BU YÜKÜMLÜLÜĞE AYKIRI DAVRANIŞIN HUKUKİ SONUÇLARI (Arş. Gör. Sabah ALTAY)	215

İÇİNDEKİLER

HEKİMİN SIR SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ	231
(Arş. Gör. Mehmet Özgür AVCI)	
ILAÇ SEKTÖRÜNDE REKLAM VE SINIRLARI	245
(Arş. Gör. Salih Önder YEŞİLTEPE)	
AVRUPA BİRLİĞİ İLAÇ HUKUKUNDAYA GELİŞMELER,..... ve TÜRKİYE'NİN UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI	261
(Arş. Gör. Ayşegül Sezgin HÜYSAL)	
SAĞLIK HAKKI	275
(Arş. Gör. Dr. Oya Boyar)	
GENETİK VE HUKUK	293
(Arş. Gör. Reşat Volkan GÜNEL)	
ALMAN VE TÜRK HUKUKU'NDA İLAÇ PATENTİNE	313
VE VERİ KORUMAYA GENEL BİR BAKIŞ	
(Arş. Gör. Dr. H. Özden Özkaray-FERENDECI)	
ILAÇ ŞİRKETLERİNDEN AR-GE HARCAMALARININ	335
VERGİ MEVZUATI KARSISINDAKİ DURUMU	
(Arş. Gör. Gülsen Gedik)	
FRANSIZ HUKUKUNDA KAMU HASTANELERİNDE ÇALIŞAN	369
HEKİMLERİN HUKUKİ STATÜSÜ	
(Arş. Gör. Özge Okay)	
SAĞLIK HİZMETLERİNİN ÖZELLEŞTİRİLMESİ	103
(Yrd.Doç.Dr. Meliksah YASİN)	
ÖTNANAZİ	137
(Yrd. Doç. Dr. Murat YAVAŞ)	
HEKİMİN SORUMLULUĞU DAVALARINDA	159
OBJEKTİF İSPAT YÜKÜ	
(Arş. Gör. Derya KEŞKİNÇİ-KAPTAN)	
TİBBİ MÜDAHALELERDE İRADİ TEMSİLCİ TAYINI	175
(Arş. Gör. K. Ali SONAT)	
TİBBİ MÜDAHALEDE HEKİMİN AYDINLATMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE BU	215
YÜKÜMLÜLÜĞE AYKIRI DAVRANIŞIN HUKUKİ SONUÇLARI	
(Arş. Gör. Sabah ALTAY)	

İLAÇ ŞİRKETLERİNDE AR-GE HARCAMALARININ VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Ar. Gör. Gülsen Gedik*

1. Giriş

Günümüzde teknolojinin hız kazanması ile her geçen gün artan ihtiyaçlar, kurumların üretim faaliyetlerinin önemini, eski ürünlerin geliştirilmesi veya yeni ürünlerin yaratılması ya da yeni bilgilere ulaşması için daha fazla çalışmalar yapmaya yöneltmiştir. Genel olarak bir sorun veya isteği karşılamak üzere gerekli olan unsurun yaratılabilmesi için araştırma yaparak gözüm taslağını oluşturmak ve geliştirme faaliyeti ile bu taslağı günlük işimelerde kullanabilecek düzeye getirmek faaliyetlerinin bütünü "arastırma ve geliştirme (Ar-Ge)" olarak adlandırılmıştır¹.

"Arastırma ve geliştirme" teriminin ingilizcedeki karşılığı, "research and development"² olup, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bir ürünün veya bir çalışmanın etkisini, verimliğini ve geliştirilmesini sağlamak için uzmanlarca yapılan ayrıntılı çalışma olarak tanımlanmaktadır³.

Bu çalışmaların, nitelikleri gereği uzun bir zaman dilimine yayılması ve kurumlara pek çok ek maliyet getirmesi nedeniyle, vergi kanunlarında, gerçek kişi ve kurumların Ar-Ge faaliyetlerine yönelik, destek ve teşviklere ilişkin çeşitli hükümler yer almıştır.

Ar-Ge faaliyetleri, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)⁴ ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁵da "vergiden indirilecek giderler" olarak hükmeye bağlanmış ve eski 5422 Sayılı KVK⁶'ya dayanarak çıkartılan 86 Sayılı KVK Genel Tebliğ'de⁷ ise sözkonusu faaliyetlerin tanımı yapılarak, içeriğlerin ne olduğunu dair ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

* Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

¹ Aygen Hakan, "Sanayi İşletmelerinde Arastırma ve Geliştirme Departmanlarının Yeri ve Önemi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetimi ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Dan: Sadi Can Saruhan, İstanbul 1996,s.2

² Law Dictionary, Von Beseler, Jacobs-Wüstefeld, 4th Edition, 1986, s.1433.

³ <http://www.tdk.gov.tr> (02.06.2008).

İLAÇ ŞİRKETLERİNDE AR-GE HARCAMALARININ VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

Ar. Gör. Gülsen Gedik*

1. Giriş

Günümüzde teknolojinin hız kazanması ile her geçen gün artan ihtiyaçlar, kurumların üretim faaliyetlerinin önemli bir kısmını, eski ürünlerin geliştirilmesi veya yeni ürünlerin yaratılması ya da yeni bilgiye ulaşılması için daha fazla çalışma yapmaya yöneltmiştir. Genel olarak bir sorun veya isteği karşılamak üzere gerekli olan unsurun yaratılabilmesi için araştırma yaparak çözüm taşığını oluşturmak ve geliştirme faaliyeti ile bu taslağı günlük işlerimelerde kullanabilecek düzeye getirmek faaliyetlerinin bütünü "arastırma ve geliştirme (Ar-Ge)" olarak adlandırılmıştır¹.

"Araştırma ve Geliştirme" teriminin ingilizcecedeki karşılığı, "research and development"² olup, araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bir ürünün veya çalışmanın etkisini, verimliliğini ve geliştirmesini sağlamak için uzmanlarca yapılan ayrıntılı çalışma olarak tanımlanmaktadır³.

Bu çalışmaların, nitelikleri gereği uzun bir zaman dilimine yayılması ve kurumlara pek çok ek maliyet getirmesi nedeniyle, vergi kanunlarında, gerçek kişi ve kurumların Ar-Ge faaliyetlerine yönelik, destek ve teşviklere ilişkin çesitli hükümler yer almıştır.

Ar-Ge faaliyetleri, 193 Sayılı Vergisi Kanunu (GVK)⁴ ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁵da "vergiden indirilecek giderler" olarak hükmeye alınmış ve eski KVK⁶'ya dayanarak şıkkırtılan 86 Sayılı KVK Genel Tebliğ'de⁷ ise sözkonusu faaliyetlerin tanımı yapılarak, içeriğlerin ne olduğunu dair ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

* Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Anabilim Dalı.

¹ Aygen Hakan, "Sanayi İşletmelerinde Araştırma ve Geliştirme Departmanlarının Yeri ve Önemi", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletme Anabilim Dalı Yönetimi ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Dan: Şadi Can Saruhan, İstanbul 1996, s. 2

² Law Dictionary, Von Beseler, Jacobs-Wüstefeld, 4th Edition, 1986, s. 1433.

³ <http://www.tdk.gov.tr> (02.06.2008).

⁴ RG: 06.01.1961, 10700

⁵ RG: 21.06.2006, 26205.

⁶ RG: 10.06.1949, 7229.

⁷ RG: 20.02.2005, 25733.

Ancak yeni yürürlüğe giren 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (Ar-Ge Kanunu)⁸ ve bu Kanun'a dayanılarak Çıkarılan Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi (Ar-Ge Yönetmeliği)⁹, 1. Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği¹⁰ ve 2. Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği¹¹ ile Ar-Ge faaliyetleri yeniden tanımlanarak kapsamlı genişletilmiş ve söz konusu faaliyetler için GVK ve KVK'da berürtülmüş destek ve teşvikler arttırmıştır.

GVK ve KVK düzenlemelerine baktığımızda, her iki kanunda da mütelleflerin elde etmiş olduğu gelirlerden, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu harcamaların indirim sonrası ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanacağına dair düzenlemelerin yer aldığı görüyorum. Ar-Ge harcamalarının ne olduğu sorusuna cevap aramaya başladığımında ise, bunun vergi mevzuatına ait bir kavram olmadığını ve bu harcamaların ibaret olduğuna dair KVK ve KVK'da herhangi bir hükmün de bulunmadığını tespit etmekteyiz. Vergilendirme ilişkisinde önemli olan, mevcut hukuki ilişkinin nitelendirilmesidir¹². Ar-Ge Kanunu öncesi yayınlanan KVK 86. Sıra No'lu Tebliği¹³de Ar-Ge faaliyetleri ve Ar-Ge harcamlarına dair ayrıntılı açıklamalar yapılmış idi. Ancak Ar-Ge Kanunu ve Ar-Ge Yönetmeliği ve 1 ve 2 Sıra No'lu Tebliğler ile, hem Ar-Ge faaliyetleri yasal alanda ilk kez kapsamlı olarak düzeneleme alanı bulmuş, hem de Ar-Ge harcamalarının vergi indirimine tabi tutulması ile ilgili detaylı hükümler getirilmiştir. Dolayısıyla Kanun'un yürürlüğü girdiği 01.04.2008 tarihli itibarıyle, Ar-Ge faaliyetleri için yapılmış olan harcamalar (Kanun'da yazılı şartları halen kurumlar tarafından) ve bu harcamaların kapsamı artık sadece Ar-Ge Kanunu ve Ar-Ge Kanunu'na dayanılarak şıkkıtan Yönetmeliğin ve Tebliği hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus, Ar-Ge Kanunu kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananların, GVK 89 ve KVK 10. maddesindeki indirim hükümlünden ayrıca yararlanamayacak olmalarıdır. Bu kapsamda harcama yapan kurum ve kuruluşlar, hangi indirim hükümlerinden yararlanacaklarını ilk yılda tercih edeceklereidir¹³.

Burada mütelleflere verilen seçme hakkının amacı, Ar-Ge Kanunu ile getirilen düzenlemelerdeki sürenin 31.12.2023 tarihinde sona ermesi ve aşağıdaki bölgümlerde ayrıntıları ile açıklanacağı gibi, getirilen bir takım ek koşullar açısından, mütelleflin bir değerlendirmeye yaparak, "hukuk devletinin niteliklerinden biri olan kazanılmış haklar"¹⁴ çerçevesinde, kendi lehine olan Kanun'u seçerek işlemlerini 8 RG: 12.03.2008, 26814.

⁹ RG : 31.08.2008, 26953

¹⁰ RG: 06.08.2008, 26959

¹¹ RG: 24.03.2009, 27179

¹² Saban Nihal, **Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4.Bası, Beta Yayınevi, Aralık 2006, s. 349.** "Örneğin GVK'daki TK, satım ya da işgöreme sözleşmelerine dayalı (ağırlıklı olaraık elde edilebilir. Önce bunun geldiği alanda doğru olarak adlandırılmasının, hukuki nitelendirme gerekmektedir".

¹³ Küçük Muzaffer, **Mevcut Ar-Ge Tesvik Müzesesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi**, Vergi Dergisi, Sayı: 323, Temmuz 2008, s. 66. "Kanunda bir belirleme yapılması olmasına karşın başta yapılan bu tercih, sözkonusu Ar-Ge projesinin tamamı için yapılmasına karar gerekip".

¹⁴ Öncel Mualla, Kumru Ahmet, Çağan Namı, **Vergi Hukuku, 14.Bası, Turhan Kitabevi, E-y**

yapabilmesidir. Kazanılmış haklar açısından mütellefe tanının seçme hakkı, "vergilendirme yetkisinin hukuk devleti açısından sınırları" oluşturmaktadır¹⁵. Örneğin, KVK'da dışandan sağlanan fayda ve hizmetler için indirime gitmemi mümkün iken, Ar-Ge Kanunu'nda bunlar, toplam harcamanın %20'sini geçmemişi. Kurumun aldığı finansal destekler ve Kamu kurum ve kuruluşlarından sağlanan hibeler, Ar-Ge Kanunu kapsamında bazı istisnalar dışında vergi matrahına dahil edilmez; ama KVK kapsamında matraha dahil edilir. Mütellef KVK kapsamında Ar-Ge harcamalarını indirime tabi tutmak istemese halinde, Yeminli Mali Müşavir (YMM) tasdik raporu ibraz edilmesi zorunludur; ancak Ar-Ge Kanunu'nda YMM tasdik raporu, Ar-Ge merkezleri ve rekabet önceki işbirliği projeleri hariç -TEYDEB destek programı çerçevesinde gerçekleştirilen projeler için aranmaz.

Bir başka önemli husus ise, Ar-Ge ve yenilik harcamalarının, KVK çerçevesinde "kurum kazancında", GVK kapsamında ise "ticari kazanç elde eden gerçek kişi mütellefleri" tarafından indirilebileceğidir. Yanı, örneğin ziraî faaliyet ile uğraşan ve ziraî işletmesi bünyesinde Ar-Ge harcaması yapan mütellef, bu Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden faydalananamaz¹⁶. Öte yandan, GVK 89. madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar için, kazanç unsurları itibarıyle bir sınırlama yoktur. Dolayısıyla;

- Ticari faaliyet disindaki faaliyetlerle uğraşanların, örneğin ziraî faaliyetle uğraşanların bu faaliyet kapsamında yaptıkları Ar-Ge harcamaları için indiriminden yararlanması mümkün olduğu gibi,
- Herhangi bir faaliyet kapsamında yapılan Ar-Ge harcamalarının, bütün gelir unsurlarından indirimi de mümkündür¹⁷.

Makalenin aşagıdaki bölümlerde, faaliyetlerin önemli bir bölümü Ar-Ge araştırmalarından oluşan Türkiye'deki ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki ilaç firmalarının sözkonusu faaliyetlerinin nelerden ibare特 olduğu belirtilecek, Türk ve Amerikan vergi mevzuatında Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak mükelleflere sağlanan destek ve teşvikler incelenecaktır.

2. İlaç Şirketlerinin Ar-Ge Faaliyetleri

2.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Ar-Ge Faaliyetleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ilaç endüstrisi, dünyanın en fazla yeni ilaç firmalarının sözkonusu faaliyetlerinin nelerden ibare特 olduğu belirtilecek, Türk ve Amerikan vergi mevzuatında Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin olarak mükelleflere önune geçmiş durumda olup, şu anda en çok satılan 10 ürünün 8'i ABD ilaç kuruluşları tarafından keşfedilmiştir¹⁸.

ABD'de ilaç firmalarının Ar-Ge faaliyetleri, "research (arastırma)" ve "development (gelistirme)" olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. Araştırma

¹⁵ 2006, s.39. "Hukuk devleti kavramı, vergi hukukuna açısından bir sınır özelliği taşımaktadır. Çünkü devlet, vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir".

¹⁶ <http://www.vergiportal.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2060> (10.04.2009)

¹⁷ <http://www.vergiportal.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=2060> (10.04.2009)

¹⁸ <http://www.saglikkarastirmalari.org/modules.php?name=News&file=article&sid=28> (21.06.2008).

devresi, kendi arasında üç bölüme ayrıılır:

1) Yeni Bir İlaç Ortaya Çıkarmak İçin Hazırlık Aşaması: Bu aşamada, yeni meydana Getirilecek olan ilaçta kullanılanlık üzere yaklaşık 5.000-10.000 ilaç etken bileşim maddesi (molekül) belirlenir¹⁹.

2) Keşif Aşaması: Bu aşamada yeni moleküllerin oluşturulması veya hangi maddelerin dana faydalı olacağına ilişkin saptamlar yapılır²⁰.

3) Klinik Araştırmalara Hazırlık: Yapılan test ve deneyler sonucu bileşen maddelerden yaklaşık 250 tanesi klinik çalışmalarda kullanılmak üzere ayrınlı. Daha sonra 250 ilaç etken bileşim maddesinden, insanlar ve diğer denekler üzerinde test edilebilecek nitelikte olduğuna karar verilen yaklaşık 5 tane madde seçilerek klinik testlere tabi tutulur. Ve tüm bu araştırma sahafası yaklaşık 3-6 yıl devam eder²¹.

Sonraki aşama, 0,5-2 yıl arasında devam eden "gelistirme" aşamasıdır. Klinik teste tabi tutulmuş 5 ilaç etken maddesi ile ilgili araştırmalar bitiktien sonra, tüm bulgular, bir başyuru dosyası halinde, insanlar ve diğer denekler üzerinde test yapılmasına izin verilmek üzere Food and Drug Administration (FDA)'ya gönderilir²². ve FDA tarafından ilaçın etkinliği ve güvenilirliği ile ilgili detaylı incelerler yapılırlar. FDA tarafından izin verilmesini müteakip, ilaçların güvenilirlik ve etkinliğine göre alınınması geçilir. Bu iznin alınması ve denekler üzerinde tester yapılması süreci yaklaşık 6-7 yıl arasında devam eder²⁴. Daha sonra ilaç şirketinin yaptığı testler ve sonuçları, incelemek üzere yeniden FDA'ya gönderilir ve FDA tarafından yapılan bu son incelemek sonrası, ilaçın hastalar üzerinde kullanımı testi yapılmaktır. Ancak ilaç firması, tüm bu aşamalardan sonra ilaç piyasaya sürüür²⁵. Ancak ilaç firması, tüm bu aşamalardan sonra ilaç etkinliği beklemeyen bir etkiye yol açıp açmadığı konularında araştırma ve çalışmalar yapmaya devam eder²⁶.

Tüm bu araştırma ve geliştirme aşamaları toplam 10-15 yıl sürmekte ve ilaç firmalarına \$ 800 milyon - \$ 1 milyar arası bir maliyet yüklemektedir²⁷.

2.2. Türkiye'de Ar-Ge Faaliyetleri

İlac firmalarının, ticari faaliyetlerinde daha başarılı olabilmek amacıyla bilimsel kuralların ışığı altında yaptıkları tüm teknoloji ve sistem geliştirici faaliyetler,

19 <http://www.phrma.org/files/RD%20Brochure%20022307.pdf> (02.06.2008).

20 <http://www.innovation.org/index.cfm/InsideDrugDiscovery> (02.06.2008).

21 <http://www.innovation.org/index.cfm/InsideDrugDiscovery> (02.06.2008).

22 <http://www.fda.gov/cder/orange/obcs.pdf> (02.06.2008).

23 Goodman Richard M., "The Realities of Medical Products Litigation-Plaintiff", Editors: Grant H.Morris, Martin L.Norton, The Institute Of Continuing Legal Education, Ann Arbor, Michigan, 1974.s. 141. FDA tarafından yapılacak incelenmenin ayrıntıları için bkz. Goodmann, s.142 , Ruge Richard B., "Regulation of Prescription Drug Advertising: Medical Progress and Private Enterprise", Library of Law and Contemporary Problems, Editor: Clark C.Havighurst, Oceana Publications INC, Dobbs Ferry, New York, 1969, s.90-113.

24 Ruge, s. 110.

25 Ruge,s. 90.

26 <http://www.innovation.org/index.cfm/InsideDrugDiscovery> (20.06.2008).

27 <http://www.innovation.org/index.cfm/InsideDrugDiscovery> (20.06.2008).

Ar-Ge faaliyetleri olup²⁸, araştırma, "yeni bir bilginin üretilmesi", geliştirme ise "araştırmaların uygulanabilir hale gelmesi süreci" olarak tanımlanabilir²⁹.

İlaç kullanıcısı durumunda olan hastaların tedavi etkisi üst düzeyde olan yüksek teknolojiyle üretilen ilaçları talep etmesi, ilaç şirketlerini yeni etken madde buluşu yapılmak üzere büyük bütçeli araştırma faaliyetleri yapmaya yöneltmektedir³⁰.

Aslında araştırma ilaç üreticisi ilaç endüstrisinin birinci rolü, asıllar ve biyoteknoloji ürünler dahil, yeni ilaçların araştırma için "yenilikçiliğit"³¹. Buna bağlı olarak bir ilaç firmasının Ar-Ge araştırmalarının başlangıç noktası, uzun labaratuvar çalışmaları sonucu geliştirilen binlerce molekülün arasında hastalık üzerinde olumlu etki yapabilecek veya yaşam kalitesine katkı sağlayabilecek bir molekülüne tespit edilmesidir³².

Daha sonraki süreçte, yeni keşfedilen molekülün buluş hakkı için patent başvurusu yapılır ve başvuru kabul edilirse 20 yıla kadar patent hakkı alınır. Patentin alımış yeni molekül için, ilaç sektöründe yetkili bir makama başvuru yapılarak araştırma onayı alınır ve molekül, toksik olup olmadığı ve farmakolojik açıdan etkileri labaratuvar çalışmalarıyla araştırılır. Labaratuvar ortamında güvenilir bulunan molekül için yeniden yetkili makamları başvurularak, bu kez klinik çalışmalar ve insanların üzerinde araştırma yapılması için izin alınır³³. Genellikle ilaç onaylandıktan sonra yapılmaya başlanan klinik araştırmaların sonucunda güvenilirliği ve yararı bilimsel olarak kanıtlanmış olan ilaç için yetkili makamlar tarafından ilaç piyasaya sürülmemesine izin verilir³⁴.

İlaç sanayinde Ar-Ge faaliyetlerinin uzun zaman ve büyük mali kaynaklara gerek duyması, sektörün kar marginını araştırmaya kaynak ayıracak ölçülerde olmaması, endüstrinin araştırma için gerekli meslek iletişim grupperine ve teknolojik donanıma satıp olmayı gibi nedenlerle ülkemizde bu alanda temel araştırma yapılamamaktır, ancak formül geliştirmeye ve adaptasyon çalışmalarına kaynak ayrılmaktadır³⁵. İlaç üretimi ve araştırma kapasitesi açısından bakıldığında Türkiye' nin mammal ilaç ve yararı bilimsel olarak kanıtlanmış olan ilaç için yetkili makamları mevcut davilere direnç göstermesi nedenyile, yemliyikçilik ciddi bir önem taşımaktadır³⁶. Türkiye'de ilaç firmalarının Ar-Ge faaliyetleri, sadece orijinal ilaç

28 Aygen,s. 4

29 Aygen,s. 2

30 <http://www.vergiportalı.com/KoseYazılıları.aspx?Type=YazıDetayı&id=277> (11.04.2009)

31 <http://www.aifd.org.tr/PDF/ArastirmaYayinları/tr2.pdf> "Çok sayıda akut ve kronik hastalık için yeni ilaçların gelişilmesinde geçtiğimiz on yillarda kaydedilen ilerlemeye rağmen, henüz çevre bulumamış tıbbi ihtiyaçta, yeni emfeksiyon hastalığı tehdidi ortaya çıkmazı ve hastalıkların mevcut davilere direnç göstermesi nedenyile, yemliyikçilik ciddi bir önem taşımaktadır" (20.06.2008).

32 <http://www.aifd.org.tr/YararlıLinkler.aspx> (20.06.2008).

33 <http://www.saglikarastirmaları.org/modules.php?name=News&file=article&sid=28> (20.06.2008).

34 <http://www.aifd.org.tr/YararlıLinkler.aspx> (20.06.2008).

35 <http://www.saglikarastirmaları.org/modules.php?name=News&file=article&sid=28> (20.06.2008).

36 <http://www.saglikarastirmaları.org/modules.php?name=News&file=article&sid=28> (20.06.2008).

üreticileri için yapılan klinik araştırmalarla, jenerik ilaç üreticileri tarafından yapılan jenerik ilaç geliştirme çalışmalarıdır³⁷.

Klinik araştırmalar, hastanın sağlığını iyileştirmek üzere bir ilacın güveniliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla insanların üzerinde gerçekleştirilen araştırmalarıdır. Yeni ilaçlar üzerinde ve ilaç firmalarının sponsorluğunda gerçekleştirilen klinik araştırmalar ancak bilesik, laboratuvar testleri dahil olmak üzere (kimyasal/biyolojik/farmakolojik/toksikolojik), klinik öncesi yoğun geliştirme çalışmalarını başarıyla geçmesi halinde başlayabilmektedir. Bu testlerin istenen ve ancak umut verici sonuçlara ulaşması, şirketler, ilaçları insanları üzerinde deneyebilir³⁸.

Jenerik ilaçlar ise, orijinal ilaçla aynı etken maddeyi aynı miktarda içeren, aynı formülasyon ve farmasötik şekilde olan, eşdeğerliği kanıtlanmış ilaçtır³⁹. Jenerik ilaçların referans alındıkları orijinal ilaçlardan farkı bu ilaçlar için pre-klinik çalışmalarının yapılması olmasına karşılık orijinal ilaçlarla aynı tedaviyi sağladığını gösteren bioesdeğerlik laboratuvar çalışımlarının yapılması gerekmektedir. Bu sebeplerden dolayı da normal olarak jenerik ilaç geliştirilmesi ve üretilmesi orijinallerine göre daha ucuz olmaktadır. Ancak, bu ilaçların geliştirilmesi içinde şirketler, önemli Ar-Ge harcamaları yapmakta ve teknik personel istihdam etmektedir⁴⁰.

3. Vergi Mevzuatı'nda Ar-Ge Harcamaları

3.1. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mevzuatı'ndaki Düzenleme

ABD'de vergi ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı Internal Revenue Code (İç Gelir Yasası-IRC)'da "Araştırma ve deney harcamaları" başlıklı 174.maddede hükmü şöyledir:

"(a) Harcamaların Vergilendirilmesi

(1) Genel Olarak : Mükellef, vergilendirme döneminde süresince işi veya işletmesi ile ilgili olan ödenmiş veya tahakkuk etmiş araştırma ve deney harcamalarını, hesaplarında vergiye tabi olmayan harcamalar olarak gösterebilir. Bu harcamalar indirilmesi kabul edilebilecek giderlerlerdir"⁴¹.

IRC 174.maddede kullanılan "Araştırma ve deney harcamaları" terimi, genel olarak araştırma merkezlerinde veya labaratuvarlarda yapılan araştırma ve geliştirme masrafları olarak kullanılmaktadır⁴². Araştırma ve deney harcamalarının aranması, mükellefin işi veya işletmesi ile ilgili, araştırma merkezi veya labaratuvarlarda, bir ürünün geliştirilmesi veya yenilenmesi için yapılan tüm masraflar ile ürünün

patentinin alınabilmesi için yapılan başvuru ücretleri ve vekalet ücretlerini de içeri⁴³.

Maddede kullanılan "ürün" terimi, herhangi bir örnek metodu, süreçleri, formüller, araştırma, teknik, patent, veya benzer özellikleri ve ürünün mükemmel tarafından işi veya işletmesi ile ilgili olmasının yanından satılabilir, kiralananabilir veya lisans verilebilir özellişlere sahip olmasını ifade eder⁴⁴.

Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili geniş kapsamlı ve ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı IRC'da ve madde ile ilgili IRS açıklamalarında, hangi harcamaların Ar-Ge çerçevesinde değerlendirilmeyeceği de tespit edilmiştir. Buna göre,

- Standart testler veya araç veya ürünlerin kontrolü veya kalite kontrolleri (kalite kontrol testleri)
 - Yeterlilik tetkikleri
 - Eğitim yönetimi
 - Müşteri tetkikleri
 - Reklam veya promosyonlar
 - Baskasına ait patent, model, üretim veya işlemlerin devralılması veya
 - Edebi, tarihsel veya benzer projeler ile ilgili araştırmalar⁴⁵, Ar-Ge harcaması olarak kabul edilmez.

IRC 174. maddeye göre kabul edilecek araştırma ve deneysel harcamalar, kanunda belirtilen şartlara uygun olması ile değerlendirilir⁴⁶ ve araştırma merkezleri veya labaratuvarlarda yapılan harcamalar, araştırımıaya yönelik faaliyetlerin yürütülmESİ veya bir ürününün geliştirilmesi ya da değiştirilmesi ile ilgili olarak belirsizliklerin ortadan kaldırılarak sonucu ulaşılması amacıyla yapılmış ise kanunda belirtilen şartlara uygun kabul edilir⁴⁷.

Bir faaliyetin Ar-Ge faaliyeti olarak IRC 174.maddede çerçevesinde değerlendirilebilmesi için, söz konusu harcamaların;

- Vergi mükellefinin işi veya işletmesi ile ilgili olması ve -Araştırma merkezleri veya labaratuvarlarda yapılmış olan masrafları göstermesi gerekmektedir⁴⁸.
- Mükellefler, araştırma ve deneysel harcamaları için hesaplarında şu üç alternatif yöntemden birini kullanabilir :
 - 1- Vergilendirme yılı içinde ödenmiş veya tahakkuk etmiş mevcut harcamaları indirebilir,
 - 2- Amortismana tabi tutulabilir harcamalardan ilk karın gerçekleştiği ayın başlangıcından itibaren 60 aydan daha fazla dönemde "amortismana tabi tutulabilir ertelemiş harcamalar" olarak kabul edilebilir veya
 - 3- Vergilendirme döneminin 10 yıldan fazla zamanırdır

³⁷ <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=277> (11.04.2009).

³⁸ <http://www.aitd.org.tr/Onemli-Terimler.aspx> (11.04.2009).

³⁹ http://www.ctf.edu.tr/farma/onersuzer/pdf/biyoesdegerlik_seminer.pdf

⁴⁰ <http://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=277> (11.04.2009).

⁴¹ Dickenson Martin, Federal Income Tax, Code and Regulations, 2007-2008 Edition, CCH, 2007, s. 197.

⁴² Tax Management INC, Portfolios-556 "Research and Development Expenditures", 2004, s. A-1.

⁴³ Standard Federal Tax Reporter 2008- Vol 4, CCH, Editorial Staff Publication, In Twentyfive Volumes, 2007.s.26453.

⁴⁴ Standard Federal Tax Reporter,s.26453.

⁴⁵ Standard Federal Tax Reporter,s.26453

⁴⁶ Standard Federal Tax Reporter,s.26454.

⁴⁷ Standard Federal Tax Reporter,s.26469

⁴⁸ Standard Federal Tax Reporter,s.26468

ödemiş veya tahakkuk etmiş harcamalarını amortismana tabi tutabili⁴⁹.

Ne masraf olarak gösterilmiş ne de ertelenmiş ve amortismana tabi tutulmuş hesaplar arasında gösterilmeyen araştırma ve deney harcamaları, vergilendirilecek gelirler hesabında yer alır⁵⁰.

Bununla birlikte başka genel araştırma programları veya belirli projeler ile bağlantılı olan harcamalar için de yine IRC 174.maddede hükmü uygulanır⁵¹.

IRC 174/3.maddesine göre : "Bu fikraya göre kabul edilmiş olan metod, 1.paragrafta belirtilen tüm harcamalar için uygulanabilir. Vergilendirme dönemi için ve tüm sonraki vergilendirme dönemlerinde harcamaların birikimi veya tamamı için IRS tarafından farklı bir metodun uygulanmasına izin verilmelidirce mükellef, kendisi belirlemiş olduğunu söyleyacektir". Yanlı, mükellef, araştırma ve deney harcamaları için yukarıda belirtilen yöntemlerden hangisini seçmiş ise, yıl içerisinde ve daha sonraki yıllarda bütün araştırma ve deney harcama masrafları için aynı yöntem kullanılması gereklidir. Mükellef, ancak IRS'in izin vermesi şartıyla harcamalarının tümü veya birikimi için uygulayacağı metodu değiştirebilir⁵².

IRC 174.madde hükümini incelediğimizde, sadice mükellef tarafından yapılan ödenmiş veya tahakkuk etmiş araştırma ve deney harcamalarını değil aynı zamanda mükellef adına farklı kişi veya kurumlar (araştırma enstitüleri, mühendislik Şirketleri veya benzer kurumlar gibi) tarafından yapılan ödenmiş veya tahakkuk etmiş araştırma ve deneyin harcamalarını da igerdiğini görmektedir⁵³. Yani, mükellef, kendi adına, üçüncü kişi ve kurumların yapmış olduğu Ar-Ge harcamalarını da seçmiş olduğu metoda göre, kendi hesaplarında gösterebilir⁵⁴.

ABD'de Ar-Ge faaliyetlerine yönelik vergi teşvikleri uzun yillardan beri uygulanmaktadır. En temel uygulama, yıl içinde yapılan Ar-Ge faaliyetiyle ilgili cari harcamaların tamamının gider olarak yazılabilmesidir⁵⁵.

ABD'deki ilaç firmaları, IRC 174.maddede hükmü çerçevesinde Ar-Ge olarak kabul edilecek faaliyetleri için Kanun'da öngörülen metodlardan seçeceği herhangi biri ile hesaplarına işleyebilecektir. ABD ilaç firmaları için, 10-15 yıl süresince devam eden ve son derece masraflı olan bu faaliyetler için, IRC ve IRS raporlarında tüm teknik ayrıntılar, örnekler verilmek başlangıcından veya para kazanılmaya başlandıktan sonra devam eden dönenin araştırma ve deney masraflarını mevcut harcamalar gibi indirimle tabii tutabilir veya bu harcamaları amortismana tabi tutubilir olarak gösterebilir⁵⁶, Federal Tax Coordinator 2.d, Vol: 16/2008, Thomson-Ria, s.L-3101

⁵¹ Standard Federal Tax Reporter,s.26453

⁵² Standard Federal Tax Reporter, s. L-3119. IRC Sec 174/3.'de kullanılan "consent of the Secretary" terimi, tüm kaynaklarda "IRS" olarak belirtilmektedir.

⁵³ Standard Federal Tax Reporter,s.26454. "174.maddede düzenlemesi, hem vergi mükellefinin direkt kendisi ile ilgili yapmış kendisinin yapmış olduğu hem de baskaları tarafından mükellef adına yapılmış olan odemmiş veya tâhakkuk etmiş araştırma ve deney masraflarının düzenlemektedir" (Tax Management, A-1).

⁵⁴ Standard Federal Tax Reporter,s.26454.

⁵⁵ Günaydin İhsan, Can Fatih, *Dünya'da ve Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri, Vergi Dünyası*, Sayı: 318,Şubat 2008, s. 16.

suretiyle açıklanmıştır⁵⁶. Örneğin, potansiyel ilaçların test ve geliştirilmesi için FDA'ya yapılan müraaaatlar da araştırma ve geliştirme harcamaları olup, yeni ilaç müracaatı testler büyük ölçüde tamamlanıncaya kadar mükemmel hesaplarında Ar-Ge için sağlanan teşviklerden faydalananmaya devam eder⁵⁷.

3.2. Türk Vergi Mevzuatı'ndaki Düzenleme

Teknoloji alanında yeterli gelişmenin sağlanabilmesi ve sağlıklı bir büyümeyen altyapısının hazırlanmasına katkıda bulunulması çerçevesinde, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin özel sektör tarafından yapılması teşvik etmek için uzun yıllar "Ar-Ge vergi ertelemesi" teşviki sağlanmıştır⁵⁸. Ar-Ge vergi ertelemesi, araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına bağlı olarak sağlanan 3 yıl süre ile ve faizsiz olarak vergi ertelemesini öngören bir vergi avantajı olarak uygulanmıştır. Ancak zaman içinde etkinliğini kaybeden bu uygulama kaldırılarak yerine daha teşvik edici bir sistemi getirmek istenmiştir. Bu uygulaması getirilmesi⁵⁹ ve GVK ile KVKK'da "kısı veya kurumların Ar-Ge faaliyetleri için yapmış olduğu harcamaları, ödeyeceği vergi miktarından indirmesi" esası kabul edilmiştir.

Ar-Ge Kanunu yürürlüğe girmeden önce Türk Vergi Mevzuatı'nda Ar-Ge harcamalarına ilişkin düzenlemeler sadece GVK, KVK ve 86 Seri No'lu KVKK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Ancak Ar-Ge Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile söz konusu harcamalar için vergisel teşvikler artırılarak, geniş kapsamlı destekler sağlanmıştır. Makalenin bu kısmında, öncelikle GVK ve KVKK'da harcamaları ile ilgili hükümler belirtilicek ve bu harcamaların nitelik ve kapsamları ile ilgili geniş düzenlemelerin yer aldığı Ar-Ge Kanunu ve Kanun'a dayanılarak挈 kartılan Yönetmelilik ve Tebliğ hükümleri incelenecektir.

3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu

GVK'na göre gelir elde eden mükelleflerin⁶⁰ ödemesi gereken verginin hesaplanması, elde ettiği gelirler üzerinden, Kanun'da yazılı belirli harcamaların indirmesi esası kabul edilmiş olup, Kanun'un "Diğer İndirimler" başlıklı 89.maddesinin 9.bendinde; "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirildikleri münhasur yenilik teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı Kanunun 5inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında" Ar-Ge indirimine tabi tutulacağı" belirtilmiştir⁶¹.

Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, "Araştırma, ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme tutarının % 100'ü oranında" Ar-Ge indirimine tabi tutulacağı" belirtilmiştir⁶².

⁵⁶ Standard Federal Tax Reporter, s. L-3119 vd., Federal Tax Coordinator 2.d,s,L-3100-3110, Tax Management, s. A-1-A-81.

⁵⁷ Federal Tax Reporter, s. L-3115.

⁵⁸ Yağın Hasan, *Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler*, 3.Baskı, Kasım 2006, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 754.

⁵⁹ Yağın, s. 754.

⁶⁰ GVK 1.maddesi: "Gercek kişilrin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişisin bir takvim yili içinde elde ettiği kazanç ve iştirakın safi tutarıdır."

⁶¹ Söz konusu maddenin, 5746 Sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şekili şöyle idi: "Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirildikleri münhasur yenilik teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40 oranında Ar-Ge indirimini".

faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimini hesaplanamaz. Ar-Ge indiriminden yararlanacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeteri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” düzenlenmesi yer almaktadır.

GVK 89/9 hükümden Ar-Ge Kanunu ile yapılan değişiklik ile, Ar-Ge harcamaları için uygulanacak %40’lık oran, %100 olarak değiştirilmiştir. Ancak bu değişiklik, Ar-Ge Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 01.04.2008 tarihi itibarıyle yapılan Ar-Ge harcamaları için geçerli olacak ve Kanun’un 6.maddesine göre, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu

5422 Sayılı KVK’nun “İndirilecek Giderler” başlıklı 14.maddesinin 6.bendinde, GVK 89.maddesi, ile aynı doğrultuda düzenlenmeye yer verilerek; vergi matrahı hesabında “Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirilecekleri münhasırın yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında” Ar-Ge indirimi uygulayabilecekleri belirtilmiş idi. 2.fıkradada yazılı olan; “Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan ammortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinde indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadanyararlanılabilirlik için gerekli belgeler ile usulleri belirleymeye Maliye Bakanlığı tarafından 86. Seri No’lu KVK Genel Tebliği’ne yerelikli yetkilidir” hükümlü şeruisseviden, Maliye Bakanlığı tarafından 86. Seri No’lu KVK Genel Tebliği’ne yerinianmış ve Ar-Ge faaliyetlerinin kapsamı ve niteliği ile ilgili Ar-Ge Kanunu'un yürürlüğe girmesine kadar sadece bu Tebliğ hükümleri dikkate alınmıştır. Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin, “mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirilecekleri araştırma ve geliştirme harcamaları, üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indiriminin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları”nın belirlenmiş olduğu 86. Sayılı KVK Genel Tebliği’ne ayrıntılı düzenlemeler yer almaktaydı; ancak daha sonra yürürlüğe giren Ar-Ge Kanunu’nda konu ile ilgili hükümler daha geniş kapsamı olarak düzenlenmiş olduğundan, makalede Tebliğ hükümlerine ayrıca yer verilmemiştir.

5520 Sayılı KVK’nın “Diğer İndirimler” başlığı altındaki 10/1 (a) maddesinde mükelleflerin⁶² vergimatrahnının tespitinde “işletmeleri bünyesinde gerçekleştirilecekleri münhasırın yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik (5746 sayılı kanunun 5inci maddesiyle değişen bent) araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oramında hesaplanacak “Ar-Ge indirimi”nın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirebilecekleri, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimini hesaplamayacağı, matrahın yetersiz olması nedeniyle ligili döneminde indirim konusu yapılmayan tutarın, sonraki hesap dönemlerine devredeceği hükmeye bağlanılmış, Ar-Ge indiriminden yararlanılacek harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilii klinmiştir.....Bu hükmü uyarınca Ar-Ge harcamalarının indirim konusuya yapılabilmesi için beyannamesi gerekmektedir.....OTE yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mukerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi ile Maliye Bakانlığı, vergi kanunlarında yer alan müafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakانlığına belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilii klinmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında ise 2. numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yaralanamayacakları hükmeye bağlanmıştır.....

⁶³ http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2009/KV2009/kurumlar_2009.htm (12.04.2009)

⁶⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Özbalcı & Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s. 192.

⁶⁵ RG: 06.07.2001, 24454. 4691 Sayılı Kanun 3.maddesine göre: “Ar-Ge: “Bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgileri yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacıyla yapılan düzenli çalışmalar”dır.

⁶⁶ Özbalcı, s. 198.

⁶⁷ RG: 03.04.2007, 26482

Kurum kazancından indirilmesi kabul edilen giderlerle ilgili, yukarıdaki hükmün haricinde, Ar-Ge faaliyetleri bakımından önem arz eden bir başka konu, kurum kazancından istisna tutulacak giderlerdir.

KVK 5.maddesi, kurum kazancından istisna edilecek giderleri belirtmiştir. Ancak, Kanun’daki sayılanlar dışında kurumların, istisna kapsamında değerlendirilecek kazanç unsurları vardır⁶⁴ ve bunlardan birisi, 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanunu⁶⁵nda yer alan düzenlemelerdir. Kanun’ın 8.maddesinde anılan bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasırın bu bölgelerdeki yazılım ve Ar-Ge’ye dayalı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete geçirilmesinden itibaren beş yıl süre ile kurumlardan vergisinden (ve gelir vergisinden) istisna edilmiştir⁶⁶.

1. Seri No’lu KVK Genel Tebliği’nde⁶⁷, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisnaya ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş olup, buna göre;

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgedeki faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasırın bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 indiriminden faydalananabileceklerini, YM/M tasdik raporuyla bağlamak” suretiyle kullanılmıştır. Buna dair, verilmiş olan 15.01.2009 tarihli bir muktezad: “.....5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde mükellefelerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirilecekleri münhasırın yeni teknoloji, iletişim ve geliştirme harcamaları tutarının % 40’ı oranında hesaplanacak “Ar-Ge indirimini” ni kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca terilmek şartıyla, kurum kazancından indirebilecekleri, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarından ve verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimini hesaplamayacağı, matrahın yetersiz olması nedeniyle ligili döneminde indirim konusu yapılmayan tutarın, sonraki hesap dönemlerine devredeceği hükmeye bağlanmış, Ar-Ge indiriminden yararlanılacek harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilii klinmiştir.....Bu hükmü uyarınca Ar-Ge harcamalarının indirim konusuya yapılabilmesi için beyannamesi gerekmektedir.....OTE yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mukerrer 227 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi ile Maliye Bakانlığı, vergi kanunlarında yer alan müafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakانlığına belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilii klinmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasında ise 2. numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükelleflerin tasdike konu haktan yaralanamayacakları hükmeye bağlanmıştır.....

⁶⁸ KVK 1.maddede: “Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir: a) Seri maye Şirketleri, b) Kooperatifler, c) İktisadi dernekler, d) İş Ortaklıklar”.

⁶⁹ Maliye Bakanlığı, sözkonusu hüküme kendisine verilmiş olan yetkiye, “Kurumların Ar-Ge

tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan arasturmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede filen şalisip çalışmadığını denetler. Bölgede filen çalışmayańıara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirkete aynıca sorumludur.

Bu madde hükümleri -Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi Yöneticisi Şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

Yapılan düzenlemeye teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2013 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirildikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançları, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmesi olsa da istisnadan yararlanamaz.

Çöte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünlerin kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasıından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kismı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtıstırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlılanmasız olmakla birlikte uyarıma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamındaki değerlendirmeceği tabidir.

.....
Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilaçına ait gayrimaddi hakkın kıralanması veya devrinde elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilaçın bizzat üretiterek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakkı isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacağı.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasını bir önemi yoktur”.

Tebliğ'de Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarının istisna kapsamında nasıl bir değerlendirme yapılacağına dair şu açıklamalara yer verilmiştir.

Mükelleflerin bölgede faaliyeti geçitkileri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diger taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları

kazancın, sadecə projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllattan bu faaliyetler nedeniyle yüklenen gider ve maliyet unsurlarının düşümesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespitini açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrimı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirimmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işiemlerinden elde edecekleri gelirlerin ilişkili gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitterin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluþan kur farkları ve ictisadi kymetterin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Diger taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkili olarak, ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe seklinde sağlanan destek tutarı ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlanılacaktır”.

Mükelleflere Ar-Ge harcamaları ile ilgili sağlanan bu istisna ve indirimlerin KV/K 35,maddesinde yer alan, “diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlerin kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkili hükümlerin ancak KV/K, GV/K ve VUK'a hükm eklelmek suretiyle düzenlenenecegi” yolu ndaki hukme aykırılık teşkil edip etmeyeceği hususunda; Ar-Ge Kanunu ve 4691 Sayılı Kanun ile getirilen muafiyet, istisna ve indirim oranındaki değişikliklerin, KV/Kya islenmiş (ve Tebliğ ile de açıklanmış) olması nedeniyle, herhangi bir hukuki problem bulunmadığını söyleyebiliriz.

3.2.3. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun

Ar-Ge Kanunu'nun 1.maddesinde amaç, “Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standartının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi

İşbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge'ye ve yeniliğe girişimin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmek" olarak belirtilmiştir.

Kanun'un 5.maddesine göre, yapılan bir harcamanın, Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için;

- Araşturma ve Geliştirme faaliyeti⁶⁸ veya
- Yenilik⁶⁹ çerçevesinde yapılmış bir faaliyet olması gereklidir.

Ar-Ge Yönetmeliği'nde ayrıca Ar-Ge ve Yenilik faaliyetlerinin nelerden ibaret olduğu⁷⁰ ve hangi faaliyetlerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceğinin de

68 Ar-Ge Kanunu 2 (a) ve Ar-Ge Yön. 4(a)'da "Araştırma ve Geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının arttırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarılamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalarları, Çevre uyumu ürün tasarımını veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişime sağlayan, bilimsel ve teknik ihtiyaçlarla, bilimsel, deneysel, bilimsel ve teknik işlerin başlığı, teknolojik bir başarıya sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratılabilecek, yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntemi veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin yöneticileri" olarak tanımlanmıştır.

69 Ar-Ge Kanunu 2(b), Ar-Ge Yön. 4(n)'de; "Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap veren, mevcut pazarlara başlığı, teknolojik bir belirsizlige odaklanan, teknolojik sistemlere uygun, bilimsel ve teknolojik bir başarıya sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratılabilecek, yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntemi veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin yöneticileri" olarak tanımlanmıştır.

70 Ar-Ge Yön. 5.maddede göre; "Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılması gereklidir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının arttırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarılamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalarla yürütülen bilimsel ve teknolojik gelişime sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizlige odaklanan, teknolojik sistemlere uygun, bilimsel ve teknolojik bir başarıya sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratılabilecek, yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntemi veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin yöneticileri" olarak tanımlanmıştır.

71 Ar-Ge Yön. 6.maddede Ar-Ge ve yenilik sayılmayan faaliyetler şöyleden belirtimiştir:

- "a) Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- b) Kalite kontrol,
- c) Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- d) Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- e) İlaç üretimi izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- f) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olimaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımını,
- g) 5inci maddede sayılan amaçlara yönelik olmayan sekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren bisimsel değişiklikler,
- h) Programlama dilleri ile işletim sistemleri haric olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı olmayan teknolojik sistemlerin kullanımı suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- gj) Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözümunesini içermeyen oltağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- h) İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin araştırma giderleri,
- i) Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya süreçte ilişkin fikri mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmaları,
- ii) Numune verilmek amacıyla prototipinden kopuların çarkılıp dağıtılması ve reklam

acıkağa düzeltenmiş, bu suretle faaliyetlerin çerçevesi net bir biçimde çizilmek istenmiştir.

Bu faaliyetlerin sunrı ise, denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamadır. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürün, pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır⁷².

Ar-Ge Yönetmeliğinin 7.maddesinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti çerçevesinde yapılan harcamalarla ilgili hangi giderlerin indirime tabi tutulabileceğini tek tek sayılmıştır. Buna göre;

"1) İlk madde ve malzeme giderleri:

- Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamlı, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 2/13 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre amortismana tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin ikitsabına ilişkin giderleri kapsat.

- Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde filen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, hemüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılan maddi ve diğer malzemelere ilişkin malyet tutularının stok hesaplarında, kullanılan satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmesi suretiyle izlenmesi gereklidir.

2) Amortismanlar:

- Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla ikitsap edilen amortismana tabi ikitsadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanım günü sayısına göre hesaplanır.

3) Personel giderleri:

- Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilişili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

- Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

- Kısıtlı çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarıları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.

- i) Üretim ve üretim alyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretim planlaması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- jk) Bir Ar-Ge projesi kapsamında olimaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmemeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi".

72 Çolak Mustafa, Yeni Tesviik Yasası ile Genişletilen Ar-Ge Harcamalarının İndirim Esasları ve Tam Tasdik İşlemleri, Yakaşım, Yıl: 16, Sayı: 184, Nisan 2008, s. 65.

ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 5520 Sayılı KVK 10.maddesine göre kurum kazancının ve GVK 89.maddesine göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmıştır".

b) Buna ek olarak "500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve Yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı" da KVК ve GVK 89.maddesindeki düzenlemeye işte şöyledir:

"(1) Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarcaya desteklenen Ar-Ge ve Yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 3/12/2023 tarihine kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10uncu maddesine göre kurum kazancının ve Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmıştır.

(2) 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı kurum kazancı veya ticari kazancın tespitinde ayrıca indirim konusu yapılmıştır. Bir İşletmenin aynı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, İşletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınır.

(3) Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birincisi fikrasının (a) bendi hükümden ayrıca yararlanamazlar.

(4) Hesaplanan Ar-Ge indirimi, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinin ilgili satırına yazılır".

Yani, Kanun kapsamında Ar-Ge ve Yenilik harcamalarının tamamı, indirime tabi, bir diğer anlatımla "istisna" tutulmuştur. Eğer, bir Ar-Ge merkezinde, en az 500 tam zamanlı çalışan istihdam edilmişse, söz konusu merkezin o yılda yapmış olduğu Ar-Ge ve yenilik harcamasının, bir önceki yıla göre artışının yarısı, indirime tabi tutulacaktır. Harcama, bir önceki yıla göre azzalmış ise, yapılan harcama tutarı üzerinden indirim yapılacaktır.

Ayrıca, söz konusu harcamalar ile ilgili olarak Ar-Ge Kanunu 3.maddesinde yer alan düzlemeye göre; " 4/11961 tarihli ve 2/13 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, biriktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Karancın yetersiz olması nedeniyle, ilgili hesap döneminde indirim konusunu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 2/13 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen değerleme oranında artırılarak dikkate alınır". Bu husus, Ar-Ge Yönetmeliğinin 8 (5) maddesinde şöyle belirtilmiştir: "İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği

tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır".

Kanun hükümlünden de anlaşılacağı gibi, Ar-Ge indirimine konu edilen harcamalar aynı zamanda VÜK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecektir. Bu harcamaların VÜK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla bulunmazsa, bunlar yapıldığı dönemde muhasebeleştirilerek doğrudan gider yazılabilir⁷⁸.

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde Gayrimaddi Hakk'a yönelik yaptıkları Ar-Ge harcamalarının tamamını aktifleştirerek zorundadırlar. Bu tutar, amortisman yoluyla itfa edilecektir. Ancak, gayrimaddi hakkı yönetimde yapılmış suretiyle Ar-Ge harcamalarının tamaamı üzerinde gider yazısının, ilgili döneme yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %600 oranında Ar-Ge indirimini incelediğimizde, Ar-Ge harcamalarının indirime tabi tutulması ve aktifleştirilecektir. İster aktifleştirilsin, ister doğrudan gider yazısının, dair ayrıntılı bir düzenlemeye yapılmış ve 9.maddede de, indirimin uygulanmasında izlenecek yöntem açıklanmıştır⁷⁹.

⁷⁸ Küçük, s. 66.
⁷⁹ Çolak, s. 64.

80 Ar-Ge Yönetmeliği 9.maddesi: "(1) Ar-Ge indiriminden yararlanacak işletmeler, yıllık gelir veya kurumlu vergisi beyannamesi ekinde aşağıdaki belgeleri bağlı bulunulan Vergi dairesine verirler. Bu belgelerin, Ar-Ge ve yenilik projeleriyle teknogirişim sermayesi desteklenen yararlanan işletmeler için destek veren kamu kurumu, kuruluşu, idaresi veya kanunu kurulan vakıf, Ar-Ge merkezleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri için başvuru yapılan kamu kurumu; teknoloji merkezi işletmeleri için Teknoloji Merkezi Müdürlüğü; Türkiye'nin anlaşmalarla taraf olduğu ikili ya da çok taraklı uluslararası Ar-Ge işbirliği programları fontanından mali olarak desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri için ise tarafından onaylanmış olması gereklidir.

a) Kanun kapsamında ilk defa Ar-Ge indiriminden yararlanacak olan Ar-Ge merkezlerinden "Ar-Ge Merkezi Belgesi", proje esası Ar-Ge indiriminden yararlanacak olanlardan ise teknik kuruluşlarca düzenlenen "Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporu" veya "Rekabet Öncesi İşbirliği Projesi Değerlendirme ve Denetim Komisyonu Kararı" veya huk proje sözleşmesi istenir. Ancak, Ar-Ge Merkezi Belgesini veya Ar-Ge ve Yenilik Projesi Değerlendirme Raporunu daha önce vergi dairesine vermiş olup aynı kapsamda Ar-Ge indirimine devam eden işletmelerden, izleyen vergilendirme döneminde bu belgelerin yeniden ibrazı istenmez.

b) Ar-Ge ve yenilik projeleri veya projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri veya projelerin, teknogirişim sermayesinden yararlanan işletmeler için destekçi veya merkezi yönetim kapsamında işbirliği projeleri onaylanmış bulunan projelerin sözleşmesi ve eki iş planının, Ar-Ge merkezleri ile teknoloji merkezi işletmelerinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinin hângi aşamada bulunduğu, bu projelerin veya iş planının uygulama durumuna ilişkin belgeler, c) Ar-Ge indirimine konu olan harcamaların ana gruplar itibarıyla yıllık tutarları ve ayrıntılı dökümünü gösteren liste,

c) Ar-Ge merkezleri, teknoloji merkezi işletmeleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermaye destekinden yararlanan işletmelerde çalışanların projeleri itibarıyla sayıları ve nitelikleri, bu personelin projelerde görev aldığı sürücüler, tescilleri, kesilen ve istisna edilen vergi tutarlarını gösteren liste,

d) Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin olarak, hizmet sağlayan kişi/kurum adı, T.C. kimlik no/vergi kimlik numarası, alınan hizmetin maniyeti, fatura tarihi ve numarası, tutarı, stopaj ve KDV tutarına ilişkin liste.

(2) Ar-Ge merkezlerinde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde Ar-Ge indiriminin uygulanabilmesi için birinci fikrade beltilinen belgeleri de içeren yeminli mali müşavir tasık raporunun ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi zorun-

malî müşavir tasdik raporunun ilgili mevzuattı belirtilen süre içinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi zorunu olup, Ar-Ge merkezleri ve rekabet öncesi işbirliği projeleri için yukarıda sayılan belgelerin beyannameye birlikte ayrıca verilmesi istenilmektedir.

(3) Ar-Ge indirimine ilişkin birinci fikrada belirtilen belgelere tam tasdik raporu ekinde yer verilmiş olması durumunda, Ar-Ge indirimine ilişkin olarak aynıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır”.

3.2.3.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Ar-Ge Kanunu 3.maddesine göre; “Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarda desteklenen ya da tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarla karşılıkında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanları için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde sekiseni gelir vergisinden müstesnadır⁸³”.

Bu madde ile, Ar-Ge ve destek departmanlarında çalışan personelin ücretlerinin çok önemli bir kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu teşvikten faydalanaabilecek olanlar, kamu personeli hariç olmak üzere;

- Teknoloji Merkezi İşletmelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli

- Ar-Ge Merkezlerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurulan vakıf ve uluslararası fonlarda desteklenen veya tarafından yürütülen Ar-Ge Yenilik Projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli

- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlar ile

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelidir. Bu kişilerden doktora derecesine sahip olanların elde ettiği gelirin %90’ı, diğerleri için elde ettikleri gelirin %80’i GVKK dan istisna tutulmuştur.

Stopaj uygulanacak Ar-Ge personeli ve destek personeli şunlardır:

- Ar-Ge personeli : Ar-Ge Kanunu 2 (f) maddesi uyarınca, “Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı⁸⁴ ve teknisyenlerdir⁸⁵”.

- Destek Personeli: Ar-Ge Kanunu 2 (g) maddesi uyarınca, Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeldir.

Şu ödemeleri için ise, gelir vergisi stopajı teşviki uygulanamayacaktır:

83 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 1 Seri No’lu Genel Tebliği (RG: 08.08.2008, 26959) ile değiştirilmiş halidir.

84 Ar-Ge Kanunu 2 (f) (1) Araştırmacı: “Ar-Ge faaliyetleri ile yenilik tanımı kapsamındaki projelerde, yeni bilgi, ürün, süreç, yöntem ve sistemlerin tasarım veya oluşturulması ve ilgili projelerin yönetimi suretiyle gerçekleştirilecektir.”

85 Ar-Ge Kanunu, 2 (f) (2) Teknisyen: “Mühendislik, fen ve sağlık bilimleri alanlarında yüksek öğrenim görmüş ya da meslek lislesi veya meslek yükseki okullarının teknik fen ve sağlık bölümlerinden mezun, teknik bilgi ve deneyim sahibi kişiler”dir.

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamı dışındaki çalışmalarla ait ücret ödemeleri,

- Ar-Ge ve yenilik projelerinde görev alan ve / veya işletmelerde çalışan kamu personeline yapılan ücret ödemeleri

- Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında ay içinde kısmi zamanlı olarak çalışan personelin hak kazanılmış hafta tatili, yıllık ücretli izin ve mazeret izni gibi sürelerde isabet eden ücret ödemeleri⁸⁶.

Ar-Ge Kanunu ile getirilen teşvik ve destek düzenlemeleri arasında önemli bir unsur olarak Ar-Ge ve destek personeline ödeneen ücretlere yönelik gelir vergisi stopaj teşviki yer almaktadır. Ücret istisnası niteliğindeki bu teşvik, uygulama kapsamına giren personele yapılan ücret ödemeleri üzerinde vergi yükünü büyük ölçüde azaltmayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede, özellikle nitelikli işgücünün istihdam edilmesinin kolaylaştırılması hedeflenmektedir.

Kanun’un 4.maddesine göre; “bu destek ve teşviklerden faydalananabilecek destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10’unu geçemez.

Bu maddede Ar-Ge ve destek departmanlarında çalışan personelin ücretlerinin çok önemli bir kısmı vergiden istisna tutulmuştur. Söz konusu teşvikten faydalanaabilecek olanlar, kamu personeli hariç olmak üzere;

- Ar-Ge Merkezi İşletmelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli
- Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurulan vakıf ve uluslararası fonlarda desteklenen veya tarafından yürütülen Ar-Ge Yenilik Projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli

- Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlar ile

- Rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelidir. Bu kişilerden doktora derecesine sahip olanların elde ettiği gelirin %90’ı, diğerleri için elde ettikleri gelirin %80’i GVKK dan istisna tutulmuştur.

Stopaj uygulanacak Ar-Ge personeli ve destek personeli şunlardır:

- Ar-Ge personeli : Ar-Ge Kanunu 2 (f) maddesi uyarınca, “Ar-Ge faaliyetlerinde doğrudan görevli araştırmacı⁸⁴ ve teknisyenlerdir⁸⁵”.

- Destek Personeli: Ar-Ge Kanunu 2 (g) maddesi uyarınca, Ar-Ge faaliyetlerine katılan veya bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili yönetici, teknik eleman, laborant, sekreter, işçi ve benzeri personeldir.

Bu durumun istisnası ise, Ar-Ge merkezleridir; çünkü yaşaya göre, en az 50 tam zamanlı destek Ar-Ge personeli sayısının %10’unu aşması hâlinde, ‘brüt ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlamak üzere istisna uygulanır. Brüt ücretlerin aynı olmasa hâlinde, ücretine gelir vergisi istisna uygulanacak destek personeli İşverence belirtenir’.

Ar-Ge ve destek personelinin ücretleri için uygulanacak olan bu istisna personelin sadexe Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında çalışmaya ilişkin ücret matrahına uygulanacak ve sadexe vergi tabi ücret üzerinden tevkif edilen tutar muhtasar beyannameye yansıtılacaktır.

Genel kural olarak, gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanılabilmek için çalıştırılan personel açısından asgari bir sayı aranılmamaktadır. Bu durumun istisnası ise, Ar-Ge merkezleridir; çünkü yaşaya göre, en az 50 tam zamanlı destek Ar-Ge personeli Çalıştırın ve yeterli Ar-Ge birimini ve yeteneği olan birimler, Ar-Ge merkezi olarak Kanun kapsamında değerlendirilecektir⁸⁸.

⁸⁶ Erdem Tahir, Ar-Ge Yasası Kapasimında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşviki Uygulaması, Vergi Sorunları, Sayı: 247, Nisan 2009, s. 163

⁸⁷ Erdem, s. 163.

⁸⁸ Erdem, s. 164

Ayrıca Ar-Ge Kanunu kapsamındaki desteklerden gelir vergisi stopajına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği⁸⁹nde gelir vergi stopajına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır.

Sözkonusu Tebliğin 2.maddesine göre; "Kamu personeli harİç olmak üzere ile kanuna kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlara desteklenen ya da tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknolojisim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve teknoloji merkezlerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

"5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanunun 3.üncü maddesinin ikinci fıkrasına ilişkin olarak 5838 sayılı Kanunun 8inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu eklenen Geçici 75inci maddede ise; "31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3.üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalardan karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisini; doktoralı olanlar için yüzde 90%, diğerleri için yüzde 80'i verecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." hükmüne yer verilmiştir⁹⁰".

Ar-Ge Kanunu'nda belirtilen gelir vergisi stopajı, asgari geçim indirimini içistsna hükmünün mü yoksa asgari geçim indiriminin mi uygulanacağı önemlidir; çünkü her iki uygulama farklı sonuçlara yol açmaktadır⁹¹. Bu konuda 18/2/2009 tarihli ve 5838 sayılı Bazi Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁹² 8.maddesi ile, Gv/Kya Eklenen Geçici 75.maddede şu düzleme yapılmıştır: "31/12/2013 tarihine kadar, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3.üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmalardan elde ettikleri ücretlerinden asgari geçim indirimini uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için yüzde 90%, diğerleri için yüzde 80'i verecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirmek suretiyle terkin edilir. Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmü uygulanmaz." Bu değişiklik ile, ücret ödemeleri sırasında önce asgari geçim indirimini uygulananak ve daha sonra vergi indirimini yapılacaktır.

¹ Seri No'lu Tebliğin "uygulama esasları" başlıklı 3.maddesine göre;

"5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge Merkezi belgesi alabilmek için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 (elli) tam zaman eşdeğer destek personeli istihdam edilmesi zorunludur. Bu nedenle, gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak

⁸⁹ RG: 06.08.2008, 26959

⁹⁰ 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun 2 Seri No'lu Genel Tebliği (RG: 24.03.2009, 27179) ile eklenmiştir.

⁹¹ Erdem, s. 169

⁹² RG: 28.02.2009, 27155.

İçin Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir.

Ar-Ge merkezleri dışında, teknoloji merkezi işletmelerinde Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknolojim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi İşbirliği projelerinde gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmak için personel sınırlaması bulunmamaktadır.

Gelir vergisi stopajı teşvikinin hesaplanması kapsama giren personelin fileni Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınacaktır. Kanun kapsamında Ar-Ge personeli, ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olması halinde hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri de 50 (elli) tam zaman eşdeğeriin hesabında bu kapsama değerlendirilerek gelir vergisi stopajı teşvikinin hesabında dikkate alınacaktır. Ancak, bir günde 8, haftada 45 saatin üzerindeki çalışma süreleri ile ek çalışma süreleri 50 (elli) tam zaman eşdeğeriin hesabında dikkate alınmaz.

Kısmı çalışma halinde ise, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle ücret tutarı Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkat alınacaktır. Kısmı çalışm personelin hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri dikkate alınmaz.

Ar-Ge ve destek personelinin Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında fazla mesai dahil çalıştığı süreye ilişkin ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarına öncelikle 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde asgari geçim indirimi uygulanacak olup asgari geçim indirimini mahsulu yapıldıktan sonra kalan gelir vergisi tutarının doktoralı olanlar için yüzde doksanı, diğerleri için yüzde seksen her bir işçi bazında tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir⁹³.

Gelir vergisi stopajına ilişkin teşviklerden yararlanacak olan işverenin çalıştığı destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmez. Hesaplamalarında çikan kesirler tama tamamlanır. Destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçmesi halinde brut ücreti en az olan destek personelinin ücretinden başlanılarak hangi personel için teşvikten faydalanaçığı belirlenir. Yararlanacaklar kapsamında olanların ücretleri eşit ise işverenlerce belirleme yapılır⁹⁴.

Bu düzenlemelere paralel olarak, Tabligh'de gelir vergisi stopajı uygulaması ile ilgili şu örneklerde yer verilmiştir:

² "Örnek 1:

(X) Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde 70 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli ve 6 tam zaman eşdeğer destek personeli çalışmakta olup, Ar-Ge personelinin 9'u doktorallıdır. Doktoralı ve bekar personel Bay (A)'ya, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışma ilişkini olarak 2.000 TL brut ücret ödenmektedir.

(X) A.Ş.'nin bu kapsama yapacağı ücret ödemelerinden Ar-Ge kapsamında çalıştırılan doktoralı ve bekar personel Bay (A)'ya ait istisna uygulaması aşağıdaki

⁹³ 2 Seri No'lu Tebliği ile değiştirilmiş hali

⁹⁴ 2 Seri No'lu Tebliği ile değiştirilmiş hali

gibi olacaktır.

<i>a</i>	- <i>Bütçet Ücret Tutarı</i>	2.000,00 TL
<i>b</i>	- <i>Vergiye Tabi Ücret Maaşının / a - (a x % 15=) / J*</i>	1.700,00 TL
<i>c</i>	- <i>Ücretler Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı (b x %15=)</i>	255,00 TL
<i>d</i>	- <i>Mahsul Edilecek Asgari Geçim İndirimini Tutarı</i>	49,95 TL
<i>e</i>	- <i>Asgari Geçim İndiriminin Mahsulubundan Sonra Kalan Tutar (c - d=)</i>	205,05 TL
<i>f</i>	- <i>Terkin Edilecek Tutar (e x % 90=)</i>	184,55 TL
<i>g</i>	- <i>Vergi Dairesine Ödenenek Tutar (e - f=)</i>	20,50 TL

*SSK.Primi İşçi Payı %14 + İssizlik Sigortası Primi İşçi payı %1=%15

Böylece Ar-Ge merkezinde çalışan Bay (A)'nın ücret gelirinden kesilen gelir vergisi tutarından asgari geçim indirimini mahsul edildikten sonra kalan vergi tutarının % 90'ı olan 184,55 TL'si terkin konu olacak, terkin sonrası kalan 20,50 TL tutarındaki gelir vergisi ise vergi dairesine ödenecektir.

Örnek 2:

Bir yıldan beri yürütülmekte olan iki adet Ar-Ge projesinden birisinin (M) Kamu kurumu tarafından desteklenmesine karar verilmiş ve destek karar yazısı 1/3/2009 tarihü itibarıyla düzenlenmiştir. Bu projede çalışan araştırmacı ve bekar Bayan (B)'nin aldığı 3.000 TL'lik brüt ücrete ilişkin istisna uygulaması aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<i>a</i>	- <i>Bütçet Ücret Tutarı</i>	3.000,00 TL
<i>b</i>	- <i>Vergiye Tabi Ücret Maaşının / a - (a x % 15=) / J*</i>	2.550,00 TL
<i>c</i>	- <i>Ücretler Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisi Tutarı (b x %15=)</i>	382,50 TL
<i>d</i>	- <i>Mahsul Edilecek Asgari Geçim İndirimini Tutarı</i>	49,95 TL
<i>e</i>	- <i>Asgari Geçim İndiriminin Mahsulubundan Sonra Kalan Tutar (c - d=)</i>	332,55 TL
<i>f</i>	- <i>Terkin Edilecek Tutar (e x % 80=)</i>	266,04 TL
<i>g</i>	- <i>Vergi Dairesine Ödenenek Tutar (e - f=)</i>	66,51 TL

Böylece Kamu kurumu tarafından desteklenen Ar-Ge projesinde çalışan Bayan (B)'nin 1/3/2009 tarihinden itibaren ücret gelirinden asgari geçim indirmi mahsul edildikten sonra kalan vergi tutarının % 80'i olan 266,04 TL terkine konu olacak, istisna dışında kalan gelir vergisi tutarı olan 66,51 TL ise vergi dairesine ödenecektir.

Terkin tutarına ilişkin hesaplama, Ar-Ge kapsamında çalışan doktoralı ve diğer personelin her biri için ayrı ayrı yapılarak Ek-1 "Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Tesvikine İlişkin Bildirim" tablosunda gösterilecektir. Mükellefliler, Ek 1 "Ar-Ge Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Tesvikine İlişkin Bildirim" son stünumunda yer alan "Terkine Konu Edilecek Tutar" toplamını, verecekleri muhtasar beyannamenin Tablo-1 "Matrah ve Vergi Bildirimini" bölümünün (18/c) no'lulu satırında (18/c-Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5746 sayılı Kanun Gereği Terkin Edilen Tutarı) göstereceklerdir. Bu tutar, (17/b) no'lulu satırda gösterilen gelir vergisi kesintisi toplamından indirilerek terkin sonrası kalan gelir vergisi tutarı, (19) no'lulu satırda gösterilecektir⁹⁵.

3.2.3.3. Sigorta Primi Desteği

Kanun'un 3.maddesinde destek hukmünü söylemektedir: "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2. nci maddesinin birinci fıkrasının (e)bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere terminat alınmaksızın 100.000 Yeni Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu hibe uyarınca yıl bütçe içinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödenegi bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yıl için 10.000.000 Yeni Türk Lirasını geçmez. Bu tutular, takip eden yıllarda 213 sayılı

işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlara desteklenen ya da tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanununun gecici 2. nci maddesi uyarınca ücreti gelir vergisinden olan personelin; bu çalışmalarla karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için beş yıl süreyle Maliye Bakanlığı bütçesine konutacak ödeneğin "karşılıkları" hükmüne yer verilmiştir. Böylece işveren ödeyeceği SSK primi azaltılacak, daha fazla sayıda Ar-Ge personeli istihdam etmesi amaçlanmıştır.

Bu destekin sağlanması, personel, Gelir vergisi stopajı tesvikinden faydalansabilecek olan personel ile aynı olup, buna ek olarak Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kanununun Gecici 2. nci maddesi uyarınca ücretleri Gelir Vergisinden istisna edilen personel de destek kapsamına alınmıştır. Bu kişiler için işveren tarafından öderemesi gereken SSK primi hissesinin yarısı, her bir çalışan için 5 yıl süre ile Maliye Bakanlığı tarafından karşılanacaktır. Bu personel için de yine 4.maddede belirtilen ; "destek personelinin tam zaman esdeğeri sayısı, toplam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçmemesi" şartı aranacaktır SSK teşvikleri ile ilgili, 25.09.2008 tarih ve 2008-85 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi'nde ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş⁹⁶ ve bu Genelge'nin de yayımlanmasıyla birlikte, Ar-Ge Kanunu ile getirilen teşvik ve desteklere ilişkin düzenlemeler büyük ölçüde tamamlanmış olmuştur.

3.2.3.4. Dang'a Vergisi İstisnası

Ar-Ge Kanunu 3.maddesinde kurumlara sağlanan bir başka destek ise; "Kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve 'yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlemenin ve sözleşmeler ile kurumlara yapılan müraacaatlarında ödenmesi gereken damga vergisi"⁹⁷ alımlarıdır. Buna göre, Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yapıtlık tüm sözleşmeler ile kurumlara yapılan müraacaatarda vergisi tâhsil edilmeyecektir. Mükelleflilerin damga vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için düzenlenen kağıtların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine yönelik olması ve Ar-Ge ve yenilik projesine yönelik olarak uzman kuruluşlarca hazırlanan değerlendirme raporunun olumlu bulunması gerekmektedir⁹⁸.

3.2.3.5. Teknogirişim Sermayesi Desteği

Kanun'un 3.maddesinde düzlenen son destek hukmü söylemektedir: "Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından bu Kanunun 2. nci maddesinin birinci fıkrasının (e)bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere terminat alınmaksızın 100.000 Yeni Türk Lirasına kadar teknogirişim sermayesi desteği hibe olarak verilir. Bu hibe uyarınca yıl bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödenegi bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yıl için 10.000.000 Yeni Türk Lirasını geçmez. Bu tutular, takip eden yıllarda 213 sayılı

⁹⁶ http://www.sglk.gov.tr/wcms/connect/a04a71804b8230a798e4bd34de6d3f12/2008_5.pdf?MOD=AJPRES-08.04.2009

⁹⁷ 488 Sayılı Kanun (RG: 11.07.1964, 11751).

⁹⁸ Tanrıku Salih, 5746 Sayılı Ar-Ge Kanunu Ne Tür Teşvikler Getiriyor?, Vergi Sorunları, Sayı: 235, Nisan 2008, s. 88.

Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırmak suretiyle uygulanır.

Rekabetöncü İşbirliği projelerinde işbirliğini oluşturan kuruluşların bu işbirliğine yaptıkları katkılar, işbirliği protokolünde belirlenen kuruluşlardan biri adına açılacak özel bir hesapta izlenir. Özel hesaba aktarılan bu tutular, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge harcaması olarak kabul edilir ve proje dışında başka bir amaç için kullanılmaz. Proje hesabında toplanan tutular, proje özel hesabı açan kuruluşun kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaz. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan allıklarını destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergi tabii kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap döneminizde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekimlesi halinde, zamanında tahakkuk ettirmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır”.

Kanun'un “Uygulama ve Denetim Esasları” başlıklı 4.maddesinde “Bu Kanun kapsamındaki destek ve teşvik unsurlarının yararlananın, bu Kanunda öngörülen şartları taşıdıklarına ilişkin tespitler en geç iki yıllık süreler itibarıyla yapılır.”

Bu Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısı, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu geçemez.

Asgari Ar-Ge personeli sayısının hesabında filen ve tam zamanlı olarak çalışan personelin üçer aylık dönemler itibarıyla ortalaması esas alınır.

Bu Kanunda öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amaci dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirmemiş vergiler yönünden vergi ziyai doğmuş sayılır. Sağlanan vergi dishi destekler ise 2/1/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü meryda gelin değişimeleri şirketterin Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla önem vermelerine ve bu alana daha fazla kaynak ayırmalarına sebep olmaktadır. Ar-Ge harcamalarının şirketler için önemli bir gider kalemi olduğu ve Ar-Ge faaliyetleriyle sağlanan gelişmelerin ülkemiz ekonomisine de önemli ölçüde katkıda bulunacağı gereği bu konuda devletin de teşvik kapsamında önemli görevler yüklenmesi gereğini ortaya koymaktadır¹⁰².

Ar-Ge, uzun dönem ekonomik büyümeyen, yeniliğin ve verimliğin arttırmasında önemli bir faktördür ve Ar-Ge'ye yönelik teşvikler, yenilik ve verimilik artışı üzerinde etkili olacaktır¹⁰³.

Bu destekten faydalanailecek olanlar, “Örgün Öğretim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdağı öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi veya lisans, yüksek lisans ya da doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok 5 yıl önce almış kişiler olup, bu kişilere, bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 YTL'ye kadar “teknogirişim sermayesi desteği” hibe olarak verelecektir.

Bu destekten yararlananların yapacağı AR-GE ve yenilik harcamaları da %

100 vergi indiriminden yararlanacaktır. Her takvim yılı için bu kapsamda kamu tarafından yapılacak yardımın 10 milyon YTL'ni geçmeyecek, bu tutar yeniden değerlendirme oranında artırılacaktır⁹⁸.

Kanun hükümleriince belirlenmiş Ar-Ge faaliyetleri tanımının kaldırıldığı ve daha geniş kapsamlı ifadeye yer verildiğini görmekteyiz. Buna göre artık Tebliğ'de Ar-Ge olarak kabul edilmeyeceği belirtimiş olan kalite kontrol, biçimsel değişiklikler ve berzeri faaliyetler, Kanun'da belirtilen Genel tanıma uygun ise Ar-Ge kapsamında kabul edilebilecektir. Ar-Ge Kanunu ile kişi ve kurumların faaliyetlerinin daha geniş kapsamlı olarak Ar-Ge tanımı çerçevesinde değerlendirilmesinin önü açılmış oldu.

Kanun kapsamında destek ve teşviklerden faydalananın için müraacaat edilmesi halinde, faaliyetlerin Ar-Ge çerçevesinde yapılmış yapılmadığı ve kanun hükümlerinin ihlal edilip edilmemişinin denetimi de büyük önem taşımaktadır. Bununla öngörülen şartların ihlali veya teşvik ve destek unsurlarının amacı dışında kullanılması halinde, zamanında tahakkuk ettirmemiş vergiler yönünden vergi ziyai doğmuş sayılır. Sağlanan vergi disi destekler ise 2/1/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammi uygulamak suretiyle tahlil edilir¹⁰⁰ hükmüne yer verilmiştir. Vergi ziyai, Ar-Ge indirimini yapan kurumlarda, bu indirim yapılmaması halinde fazladan hesaplanması gereken gelir veya kurumlar vergisi kadar olacaktır. Vergi ziyainin ortaya çıktığı dönenlerde vergi ziyai ve destek vergi cezaları ve gecikme faizi de ortaya çıkacak ve, ihlal veya teşvik ve destek, unsurlarının amacı dışında kullanılmış halinde sağlanan vergi dışı destekler, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre ve gecikme zammi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir¹⁰¹.

4. Sonuç

Günümüz küreselleşen dünyasında, rekabet gücünün, uzun dönemde sürdürülebilir büyümeye sürecinin ana belirleyicilerinden biri olması Ar-Ge'ye verilmesi gerekken önemini artırmaktak ve şirketler pazar paylaştırmayı koruyabilme ya da artırmak için kendilerini sürekli yenileyerek, mevcut ürünlerini sürmek durumunda kalmaktadırlar. Bu yönde yapmak ve piyasaya yeni ürünler sürmek durumunda şirketlerin Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla önem vermek gerekmektedir. Ar-Ge'ye gecikme zammi şirketterin Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırmalarına sebep olmaktadır. Ar-Ge harcamalarının şirketler için önemli bir gider kalemi olduğu ve Ar-Ge faaliyetleriyle sağlanan gelişmelerin ülkemiz ekonomisine de önemli ölçüde katkıda bulunacağı gereği bu konuda devletin de teşvik kapsamında önemli görevler yüklenmesi gereğini ortaya koymaktadır¹⁰².

Ar-Ge, uzun dönem ekonomik büyümeyen, yeniliğin ve verimliğin arttırmasında önemli bir faktördür ve Ar-Ge'ye yönelik teşvikler, yenilik ve verimilik artışı üzerinde etkili olacaktır¹⁰³.

99 <http://www.vergiportalı.com/KoseYazılıları.aspx?Type=YaziDetay&id=197> (06.07.2008).

100 1 Seri No'lu Tebliğ ile değiştirilmiş hali.

101 Küçük, s. 66

102 http://www.vergiportali.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=652&page_id=3 (06.07.2008).

103 Güneydin, Can, s. 28.

Ancaık, konuya ilaç firmaları açısından bakışımdan baktığımızda, bunların Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapmış olduğu faaliyetler, 10-15 yıl gibi çok uzun süreçlere yavılımaka ve firmalara çok büyük maliyetler getirmektedir. Gerçek anlamda bir Ar-Ge faaliyeti, ABD’nde olduğu gibi hastalıkların önemmesi veya mevcut hastalıkların tedavisinde kullanılmak üzere yeni bir ilaçın keşfedilmesi amaciyla, binlerce ilaç etken bileşim maddesinin incelemesinden, ilaçın piyasaya sürülmemesinden sonra türüm kontrollere kadar devam etmektedir¹⁰⁴.

Türkiye’ye baktığımızda ise, ilaç sektörünün gelişmesi ve uluslararası standartlara kavuşması için bazı adımların atılması ve bazı temel alanlarda eksiklerin hızla giderilmesi gerekmektedir. Çünkü, dünya ilaç sektöründe Ar-Ge çalışmalarına yönelik bütçeler, büyük kaynaklar ayrılmasıyla rağmen, Türkiye’de bu konuda yeterli kaynak bulunmamaktadır¹⁰⁵ ve “biyoteknolojinin yenilikçi ve daha etkili ilaçların üretiminde yeni ufuklar açtığı bir dönemde, Türk ilaç sektörü büyük bir Ar-Ge kapasitesine sahip değildir. Önümüzdeki dönemde, araştırmacı ilaç firmaları yeni ilaçlar geliştirmek için küresel düzeyde 60 milyar dolardan fazla yatırım yapacaklar. Ülkemizin küresel araştırma bütçesinden alacağı çok küçük bir pay bile, sektörde gelişimin gidisiyatının değiştirilebilir ve 600 milyon doları aşın yatırımlı Türkiye’ye gelmesini sağlayabilir”¹⁰⁶.

Ar-Ge Kanunu Yürürlüğe girenne kadar ilaç firmalarının, ABD’de olduğu gibi ilk başlangıç aşamasından itibaren yapılamasa da ilaçın piyasaya sürülmemesi müteakip gelişmeleritakip ettiği süreçte harcanan masrafların sadecə %40 oranında indirime tabi tutulması, son derece masraflı Ar-Ge faaliyetlerine yatırımı yapılmasını büyük ölçüde engeliyordu. Son yasal değişiklik ile Ar-Ge departmanlarında 50 ve daha fazla çalışan istihdam eden ilaç firmalarının, yapacakları faaliyetler için tüm masraflarını vergi matrahundan tamamen indirebilmesi imkânı getirilmiş yani Ar-Ge harcamalarının tamamı vergiden istisna tutulmuştur. Ayrıca, ilaç firmasında, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli çalışıyor ise, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceliği yila göre artışının yarısını da vergi matrahının tepitinde indirim olarak gösterebileceklerdir.

Bununla birlikte Kanun’ın getirdiği tüm olumlu teşvik ve desteklerin yanı sıra; Ar-Ge personelinin eğitim süresinin teşvik dışında bırakılması ve rıhsat ve izin süreleri ile ilgili bürokratik işlemlerde hethangî bir düzenlemeye gidilmemiş olması, Yasa’nın eksikliklerini olarak eleştirlmektedir¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Goodman, s.140.

¹⁰⁵ <http://www.aifd.org.tr/Aifd-Akademii/Akademii-Hakkında.aspx> (20.06.2008).

¹⁰⁶ <http://www.aifd.org.tr/Aifd-Akademii/Akademii-Hakkında.aspx> (20.06.2008).

¹⁰⁷ <http://www.kpmg.com.tr/MaliGündem/Pages/ArGeTesisviki.aspx> (12.06.2008). “Yasaya yonetilen eleştiriler, yasanın bazı eksik ve yanlış uygulamaları çıktığı, bu haliyle esteşti yaratımların önünü istenilen şekilde acamayaçağının konusunda yoğunlaşıyor. En büyük eleştiri konuları ise en az 50 kişilik tam zamanlı Ar-Ge personeli istihdamı şartı, küçük ve orta boy işletmelerin (KOBİ) yasa kapsamı dışında bırakılması, yeterli sayıda nitelikle Ar-Ge personeli bulunmayan Türkiye’de Ar-Ge personelinin eğitimi sürecinin teşvik disinda bırakılması, acil katma değer yaratacak pratik çözümlere yer verilmesi ile özerk Ar-Ge Şirketlerin ile tasarruf faaliyetlerinin teşvikini disinda kalmasına olarak sıralanıyor.” Yasanan yabancı yatırımcı açısından çok önemlidir bir adım olduğunu ancak bazı tereddütlerin bulunduğu bilirfen Merck Sharp & Dohme DS İllşkiler Direktörü Jeffrey Kemprecos, “Özellikle dünya ilaç sektörlerinde çok konuşulan bir gelişme oldu. Ancak yatırım isteniyorsa vergi, düzenleyici yapı ve fikri mülkiyet hakları başta olmak üzere bir dizi reformla desteklenmesi gerekiyor” dedi. Ar-Ge yasasının sistemin sadecə bir parçası olduğunu ancak zincirin diğer halkaları tamamlanabileceğini ifade eden Kemprecos, Türkiye’nin özellikle İranda, Singapur, Çin ve Hindistan gibi rakiplerinin öne getebilmesi için Ar-Ge konusunda özellikle bürokratik engelleri ortadan kaldırılmış gerekligi işaret etti. Kemprecos, “Bu yıl dünya çapında biyoteknoloji ve araştırma ilaç şirketleri, Ar-Ge çalışmaları 72 milyar dolardan fazla yatırım yapacak. Türkiye’de yatırım yapacak bir şirket yenisini bir ilaçın rıhsatını 2 senede alabiliyor. Oysa aynı yatırımı Singapur’da yapsa, izin süresi 2 ay. Bu, yatırımcı için büyük fark. Yatırımcı üretime, ihracata, para kazanmaya başlamak için 2 yıl beklemeyi mi, 2 ayda ihracata geçmemi mi isteyebilecek” diyerek konuştu”.

Ar-Ge Kanunu’nun Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin tanımın kapsamını genişleterek, mükellefelere daha fazla alanı aranıda daha çok yatırım yapabilmesinin önünü açmış olmasının aksine, Ar-Ge faaliyetlerine çok büyük kaynaklar ayıran ve çok geniş kapsamlı çalışmalar yapan ABD’deki kurumların, her türlü faaliyetlerinin Ar-Ge olarak nitelendirmesini engellemek için, IRC’da yer alan hükümlerin çok daha dar kapsamlı ve sınırlarının da tüm ayrıntıları ve örneklerini belirtmek suretiyle çok net çizildiğini söyleyebiliriz. Ancak henüz gerçek anlama Ar-Ge faaliyetleri için yeterli kaynak ayıramayan Türk ilaç sektörü açısından sınırlayıcı hükümlerin ortadan kaldırılmasını ile sağlanan tüm vergisel teşvik ve destekler çok önemli bir adım olmuştur.

Ar-Ge Kanunu, henüz çok yeni bir kanundur ve Kanun kapsamında getirilen düzenlemelerin uygulanmasında sorunlarla karşılaşıldıkça, yargı kararları ile bu alanın daha da netlik kazanacağının söyleyebiliriz. Ancak, makalenin yazıldığı dönemde, henüz, bu konu ile ilgili bir Danıştay kararına ulaşamamıştır. Bu yasal değişiklik, “kurumların 50 kişilik çalışanı istihdam zorunluluğu” nun ve “ilacın patent başvurusu sürecindeki bürokratik engellerin de kaldırılması” ile desteklendiğinde, Kanun’un amacına uygun olarak firmaların Ar-Ge faaliyetlerine daha fazla kaynak ayıratması ve daha etkin şatışmalar yapabilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

Makaleler

Kitaplar

Aygen Hakan, **Sanayi İşletmelerinde Araştırma Firma Departmanlarının Yeri Ve Önemi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yönetimi ve Organizasyon Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Şadi Can Saruhan, İstanbul 1996

Dickenson Martin, **Federal Income Tax, Code and Regulations**, 2007-2008 Edition, CCH, 2007

Federal Tax Coordinator 2 d, Vol: 16,2008, Thomson-Ria

Goodman Richard M., "The Realities of Medical Products Litigation-Plaintiff", New Developments in Law/Medicine, Editors: Grant H.Morris, Martin L.Norton, The Institute Of Continuing Legal Education, Ann Arbor, Michigan, 1974.

Ruge Richard B., "Regulation of Prescription Drug Advertising: Medical Progress and Private Enterprise", Library of Law and Contemporary Problems, Editor: Clark C.Havighurst, Oceana Publications INC, Dobbs Ferry, New York, 1969.

Öncel Mualla, Kümrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, 14.Bası, Turhan Kitabevi, Eylü 2006

Özbalçlı Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007

Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 4.Bası, Beta Yayımları, Aralık 2006.

Standard Federal Tax Reporter, 2008- Vol 4, CCH, Editorial Staff Publication, In Twentyfive Volumes, 2007

Tax Management INC, Portfolios-556 'Research and Development Expenditures', 2004

Yalcın Hasan, **Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**, 3.Baskı, Kasım 2006, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Çolak Mustafa, **Yeni Teşvik Yasası İle Genişletilen Ar-Ge Harcamalarının İndirim Esasları ve Tam Tasdik İşlemleri**, Yakaşım, Yil: 16, Sayı: 184, Nisan 2008.

Erdem Tahir, **Ar-Ge Yasası Kapsamında Öngörülen Gelir Vergisi Stopaj Teşvik Uygulaması**, Vergi Sorunları, Sayı: 247, Nisan 2009.

Günaydin İhsan, Can Fatih, **Dünya'da ve Türkiye'de Ar-Ge Teşvikleri**, Vergi Dünyası, Sayı: 318, Şubat 2008.

Küçük Muzaffer, **Mevcut Ar-Ge Teşvik Müessesesi 5746 Sayılı Kanunla Geliştirildi**, Vergi Dünyası, Sayı: 323, Temmuz 2008.

Şeker Sakip, **Ar-Ge Harcamalarının Muhasebesi ve İndirmi**, Vergi Sorunları, Sayı: 245, Şubat 2009.

Tanıklu Salih, **5746 Sayılı Ar-Ge Kanunu Ne Tür Teşvikler Getiriyor?**, Vergi Sorunları, Sayı: 235, Nisan 2008.

Diğer Kaynaklar

Law Dictionary, Von Beseler, Jacobs-Wüstfeld, 4th Edition, 1986.

Online Kaynaklar

<http://www.affd.org.tr>

www.ctf.edu.tr

<http://www.fda.gov>

<http://www.innovation.org>

www.ivdb.gov.tr

<http://www.kpmgvergi.com>

<http://www.saglikarastirmalari.org>

<http://www.pharma.org>

www.rega.basbakanlik.gov.tr

www.ssk.gov.tr

<http://www.tdk.gov.tr>

www.vergiportali.com